

Voor de accountants is nl. ook in deze materie reeds een belangrijke taak weggelegd, *t.w. de controle op en het advies aan de beheerders.* (cursivering van mij H.).

Het behoeft geen nader commentaar, dat deze Bestuursopvatting, mede gedragen door de opinie van enige oud-voorzitters, geheel in de lijn van mijn betoog ten deze ligt.

Het spreekt van zelf, dat elke functie als commissielid, bestuurslid e.d., welke de accountant meent „in eigen kring” te moeten aanvaarden, buiten de voorgaande bespreking valt.

Ik wil thans eindigen met een herhaling van mijn in de aanvang van dit artikel gedane verzoek: Laten zij, die omtrent dit probleem iets te zeggen hebben, toch vooral met hun mening te voorschijn komen. Ik weet, dat de drukke werkzaamheden van ieder onzer hiertoe wel niet veel gelegenheid bieden, maar ter wille van het eminente belang voor de beroepsontwikkeling, hetwelk hiermede wordt gediend, durf ik het toch aan, U aan te sporen, een klein gedeelte van Uw tijd hiervoor beschikbaar te stellen.

DE VERNIEUWING DER OVERHEIDSADMINISTRATIE IN VERBAND MET DE STRUCTURELE WIJZIGINGEN IN DE OVERHEIDSHUISHOUDING ¹⁾ [II]

door J. H. Textor

De boekhouding.

In ons vorig artikel brachten wij naar voren, dat naast de klassieke kenmerken ter onderscheiding van de verschillende soorten van uitgaven van de overheid ook het kenmerk van de min of meer statische, dan wel dynamische aard der uitgaven een rol zal behoren te spelen voor de dekking vanwege het feit, dat de overheidsbudgetten een sector zullen vormen van het nationale budget voor de gehele volkshuishouding. Daarbij merkten wij op, dat de jaartermijn als periode voor de autorisatiebegroting gehandhaafd dient te blijven, waarbij voor de huishoudelijke dienst de cyclische begroting en voor de kapitaaldienst de meerjarige structurele plannen als basis en toelichting nodig zijn.

Voorts stelden wij, dat de autorisatiebegroting in principe uit een specificatie van kostencategoriën behoort te bestaan, zo gewenst reeds organisch gerangschikt, doch dat een verder gaande organische rangschikking en een daaraan aansluitende functionele groepering, welke het uitgangspunt moet vormen voor de vaststelling van inkomstnormen en taakstelling — dus voor andere functies dan de autorisatie — eveneens in de toelichting behoren te worden uitgewerkt. Deze eis stelden wij, omdat autorisatie en taakstelling functies zijn, welke principieel op niet gelijke bedragen steunen; het zijn namelijk beide wel begrotingsfuncties, doch niet functies van *dezelfde* begroting. Met een variant op een be-

¹⁾ Tot ons leedwezen is in het vorig artikel, opgenomen in het Decemnummer van de jaargang 1947, op bladzijde 356 een storende drukfout blijven staan. Voor het eerste woord van regel 9, van onderen af gerekend, „onafhankelijkheid” moet worden gelezen „afhankelijkheid”.

kende uitspraak onder bedrijfseconomen zouden wij hier kunnen zeggen: different budgets for different purposes!

Doch bovendien stelden wij deze eis ten behoeve van de volksvertegenwoordiging, welke op deze wijze een duidelijk leesbaar stuk voor ogen krijgt, op grond waarvan de autorisatie met een gerust hart kan worden verleend.

De formele aansluiting tussen de bedragen van de autorisatiebegroting en de bedragen van de taakstellende begroting kan worden verkregen door de verschillen op te nemen op een post „Onvoorzien” in elke afdeling van de taakstellende begroting, over welke post uitsluitend door het bestuur der huishouding door afschrijving en overschrijving op andere posten mag worden beschikt.

Er is echter meer. Wij zeiden ook, dat dan de boekhouding eenvoudiger zou kunnen zijn. Dit vereist toelichting. Ogenschijnlijk toch maakt het voor de boekhouding weinig verschil, of de posten eerst categorisch worden opgenomen en dan verder naar functies worden verdeeld, of dat eerst een functionele opzet wordt gemaakt en dan een categorische verwerking, welke voor de controle toch niet kan worden gemist, plaats vindt.

Laten wij hierbij voorop stellen, dat een zuivere functionele autorisatiebegroting niet mogelijk is. Er zijn n.l. altijd posten, welke niet dadelijk bij de autorisatie functioneel kunnen worden verdeeld, daar vele functionele posten als netto-raming moeten worden afgeleid uit tegenover elkaar gestelde bruto-ramingen, voor elk waarvan autorisatie nodig is. Juist de belangrijkste posten, n.l. voor rente, aflossingen, salarissen, sociale lasten e.d. behoren hiertoe. Te dien aanzien vinden n.l. verrekeningen met andere diensten en derden plaats. Ook alle posten, welke met kasverplaatsingen samenhangen, zoals verrekeningen van voorschotten e.d. behoren hier toe. Bij een zuiver functionele begroting zouden deze tijdelijk buiten de begroting moeten worden geregeld, hetgeen staatsrechtelijk niet juist is.

In de practijk wordt een noodoplossing gevonden, door voor deze posten een verrekendienst in te lassen, hetgeen feitelijk betekent, dat hier naar de categorische indeling wordt teruggegaan, en nog wel voor de belangrijkste posten.

De practijk heeft dan ook tot nu toe begrotingen opgeleverd, die een compromis waren; gedeeltelijk organisch, gedeeltelijk functioneel en gedeeltelijk categorisch ingedeeld. Fraai is dit niet.

Overigens zal men bij toepassing van een functionele opzet zoveel mogelijk posten buiten de verrekendienst willen houden en dus dadelijk bij de ontvangst of de betaling een splitsing naar functie willen maken, hetgeen nogal wat schrijverij meebrengt.

Indien men daarentegen uitgaat van een categorische opzet, zal men, om bij de rekening tot een functioneel overzicht te komen, verscheidene posten tezamen volgens dezelfde sleutel, dus dezelfde normen, kunnen verdelen, hetgeen voor de boekhouding een belangrijke werkbesparing betekent.

Wat de boekhouding verder betreft is het dienstig om na te gaan, of het stelsel van de kameralistiek nog wel voldoet aan de eisen, welke thans worden gesteld.

De boekhouding van het Rijk wordt thans van het kameralistische tot het stelsel der dubbele methode omgewerkt; bij de lagere publiekrechtelijke organen is dit nog niet het geval, zij het dan ook, dat in de

loop der jaren belangrijke concessies in de richting van het dubbel boekhouden zijn gedaan.

Wat het object betreft bieden zowel de kameralistische als de dubbele boekhouding de gelegenheid om inkomsten en uitgaven zo doelmatig mogelijk te groeperen. Een fundamenteel verschil is echter, dat de kameralistische boekhouding geen controle levert over de kapitaals- en vermogenscomponenten, noch die op korte, noch die op lange termijn. Ook ontbreekt bij deze boekhouding de evenwichtscontrole, welke bij de dubbele boekhouding aan het stelsel inhaerent is, hetgeen van de administratieve controle bij de kameraalstijl niet kan worden gezegd. Nu kan men de kameralistische boekhouding wel zodanig aanvullen, dat al deze voordelen bereikt worden, zoals bij de zogenaamde verbeterde stijl het geval is, doch feitelijk heeft men dan toch een dubbele boekhouding, maar dan in een kameralistisch jasje. Dit is geen soepele oplossing.

Met het toenemen van het aantal debiteuren en crediteuren, met het toenemen ook van de behoefte aan controle over de kapitaalscomponenten op lange termijn, stijgt de behoefte aan wijziging van de boekhouding. Daar deze controle bij de lagere publiekrechtelijke organen, vooral de grotere, steeds belangrijker wordt, zouden wij het juist achten, indien de wettelijke verplichting tot het bijhouden van een kameralistische boekhouding zou worden opgeheven en vrijheid zou worden verleend de dubbele boekhouding in te voeren, indien de omstandigheden dit wenselijk maken.

Hoewel deze wijziging op zichzelf niet zo erg belangrijk is, daar, zoals gezegd, ook de kameralistische boekhouding aan de omstandigheden kan worden aangepast, zitten daaraan verschillende voordelen, ook van psychologische aard, vast. Het stelsel van de dubbele boekhouding toch laat talrijke variaties toe, opent meer mogelijkheden tot vergelijking met de uitkomsten van de administratie van overheids- en particuliere bedrijven, effent het pad naar de invoering van meer rationele methoden van administratieve verwerking en bevordert de controle en het bedrijfseconomisch inzicht, zodat moderne begrippen omtrent toepassing van standaarden, variabele budgettering e.d. gemakkelijk ingang zullen vinden, hetgeen aan het overheidsbeheer slechts ten goede kan komen. Wij beweren niet, dat dit alles bij handhaving van de kameralistische boekhouding in principe niet mogelijk zou zijn, doch wel, dat de toepassing van het dubbel boekhouden de moderne zienswijze bevordert. Het economisch inzicht zal er door toenemen.

In deze boekhouding kunnen ook de budgetbedragen worden opgenomen, welke ontleend worden aan de interne instructieve taakstellende budgetten, waarover wij in ons vorig artikel hebben gesproken. Bij de staatsboekhouding vindt deze intra-comptabele budgetverwerking reeds plaats.

In wezen komt dit overeen met het hanteren van de zogenaamde nieuwe kameraalstijl, waarbij immers de taakstellende „Soll”posten intra-comptabel worden vastgelegd. Wij merken hierbij op, dat de kameralisten onderscheid maakten tussen begroting en opdracht, zodat niet de geautoriseerde begrotingsposten, doch de intern bepaalde opdrachtposten intra-comptabel werden verwerkt, daar de bedragen van de autorisatiebegroting en van de opdrachten niet gelijk behoeften te zijn. Dit moge een aanwijzing zijn voor hen, die thans dezelfde begroting verschillende functies willen laten uitoefenen.

De rekening.

Wij zijn genaderd tot de rekening.

Het zal, na het voorgaande, geen betoog behoeven, dat wij van oordeel zijn, dat deze, als verantwoording ten opzichte van de autorisatiebegroting, in de eerste plaats categorisch zal moeten worden opgezet; voor zover aan deze opzet geen geweld wordt aangedaan, kan tevens een organische groepering plaats vinden. Ook hier zal onderscheid moeten worden gemaakt tussen de huishoudelijke en de kapitaaldienst, met de nadere onderscheidingen in ons vorig artikel genoemd.

Daarnaast zal echter een functioneel opgezette rekening voor de huishoudelijke dienst noodzakelijk zijn, zowel voor de vaststelling van verrekenningsnormen als voor de efficiency-contrôle en de voor het economisch verkeer noodzakelijke statistische gegevens. Maar dan ook een consequent doorgevoerde functionele opzet, waarbij ook de kosten van de algemene dienst, publieke werken e.d. (algemene en hulpkostenplaatsen) worden toegerekend. Geschiedt dit niet, dan is er grote kans, dat de gegevens, wegens onderlinge organisatorische afwijkingen, toch niet vergelijkbaar zijn.

Indien het stelsel van het dubbel boekhouden wordt toegepast, zoals bij het Rijk, dan zal het sluitstuk van de financiële administratie niet alleen door de rekening (van baten en lasten), doch tevens door de balans worden gevormd. Aan deze balans mogen wij tenslotte dan nog enkele opmerkingen wijden.

De overheidsbalans.

In deze balans zullen de restanten van de kapitaaldienst, alsmede de kapitaals- en vermogenscomponenten op korte termijn (Kassen, Bank- en Girosaldi, Debiteuren, Crediteuren en Transitorische posten) automatisch tot uitdrukking komen. Hieronder vallen ook rekening-courantverhoudingen met andere overheidsorganen. De overlopende saldi van de huishoudelijke dienst en daaruit gevormde reserves zullen eveneens op de balans voorkomen.

Onder de restanten van de kapitaaldienst behoren ook de leningen op lange termijn. En hiermede naderen wij een probleem.

De vraag is namelijk, of tegenover deze leningen de posten voor investering op lange termijn tot het bedrag der leningsrestanten moeten worden opgenomen dan wel of de materiële activa, zoals terreinen, gebouwen, openbare werken en andere investeringen, volgens een of andere maatstaf gewaardeerd, tot uitdrukking moeten worden gebracht, waaruit, naar het zich laat aanzien, in het algemeen een overschot aan eigen vermogen van de overheid zal blijken. Immers, in de loop der eeuwen heeft de overheid vele en zeer hoog geschatte eigendommen gekregen, gedeeltelijk om niet en gedeeltelijk betaald uit geleende gelden, die reeds lang zijn afgelost. Weliswaar is de overheidsschuld in de laatste tijd op gigantische wijze toegenomen, zonder dat daartegenover een blijvende waarde is verkregen, doch met zekerheid kan worden aangenomen, dat het voorgeslacht ons per saldo belangrijke onbezwaarde materiële en immateriële waarden heeft nagelaten.

In hoeverre heeft het nu zin deze waarden in geld te taxeren en in de balans op te nemen?

Naar onze mening slechts in zoverre, als het voornemen bestaat deze waarden aanstonds of op een later tijdstip in het ruilverkeer te brengen, hetzij in haar geheel, hetzij in gedeelten. In het laatste geval denken

wij aan haar medewerking bij de productie van goederen en diensten, die tegen een speciaal voor die goederen en diensten geldend tarief worden beschikbaar gesteld.

Voor waarden, die niet in het ruilverkeer worden gebracht, voor die goederen dus, die voor de publieke dienst bestemd zijn, heeft de taxatie, zodra de goederen zijn aangeschaft en zolang zij die publieke bestemming blijven behouden, geen enkele betekenis meer. Bij een particulier persoon ligt de zaak evenzo. Taxatie van gebruiksgoederen heeft voor hem, zolang zij uitdrukkelijk voor gebruik bestemd zijn, geen zin; hij moet er alleen voor zorgen, dat hij de lasten, die het gebruik voor hem meebrengt (dus ook rente en afschrijving of aflossing) uit zijn inkomen kan betalen. Taxatie is eerst dan weer noodzakelijk, indien hij de goederen wil afstoten, hetgeen bijv. het geval kan zijn, indien hij de hiergenoemde lasten niet meer uit zijn inkomen kan dekken. Wij laten bij deze redenering ficties ten behoeve van fiscale en andere voorschriften buiten beschouwing.

Voor de overheid geldt hetzelfde. Het enige, wat moet worden vastgesteld, is, dat zij uit haar inkomen (belastingen) de lasten kan betalen.

Vandaar dat vroeger werd beweerd, door Volmer en anderen, dat de overheid op haar balans tegenover de schulden feitelijk zou moeten opnemen de gekapitaliseerde belastingcapaciteit. In principe zijn wij het daarmee volkomen eens, al moet daarbij de reserve worden gemaakt, dat hiervan in mindering moet worden gebracht het gekapitaliseerde bedrag der toekomstige huishoudelijke uitgaven, verminderd met rente en aflossingen. Dat al deze bedragen practisch moeilijk zouden zijn te schatten, doet aan de theoretische grondslag niet af.

De hiertegenover geuite bewering, dat het toch ook niet gebruikelijk is om op de balans van een productieve huishouding de „earning power” op te nemen, moeten wij als onjuist terugwijzen. Immers, dit „niet gebruikelijk zijn” heeft betrekking op een geheel andere doelstelling van de balans. In dit geval wordt gedacht aan de winstbepalingsbalans, die dus het inkomen moet leren kennen. In dit geval is pas van inkomen sprake voor zover de „earning power” kan worden gehandhaafd, hetgeen slechts mogelijk is bij continuïteit van de onderneming en waarvoor de waardering van de kapitaalgoederen tegen vervangingsprijs noodzakelijk is.

Gaat het echter bij de productiehuishouding om een balans, die de credietwaardigheid — op lange termijn — moet aantonen, dan wordt wel degelijk met de „earning power” rekening gehouden; in de koers van aandelen wordt zij trouwens verdisconteerd.

Voor een verbruikshuishouding heeft een winstbepalingsbalans echter geen zin; taxatie der goederen is dus uit dit oogpunt gezien, overbodig.

Voor de beoordeling van de credietwaardigheid zou, zoals wij hiervoor zeiden, feitelijk de gekapitaliseerde belastingcapaciteit moeten worden berekend. Om aan te tonen, dat rente en aflossingen uit toekomstige belastingen zullen kunnen worden voldaan, zijn echter meer eenvoudige middelen aan te wijzen, zodat dus ook een balans voor dit doel, laat staan een taxatie der activa, overbodig is.

Volstaan kan worden met het opnemen der activa als sluitposten van de kapitaaldienst. Inderdaad geschiedt dit dan ook op de enkele gemeentebalansen, die tot nu toe in Nederland worden opgemaakt. Daar paraïsseren de publieke activa voor het bedrag der daarop nog rustende leningschuld en dus, indien de lening is afgelost, voor nihil.

Onze conclusie is, dat de overheidsbalans in aansluiting aan de dubbele boekhouding uitsluitend beschouwd moet worden als een intra-comptabele restenbalans. Daarmede wekke men geen groter verwachtingen, dan waaraan kan worden voldaan.

Dan is er nog het efficiency-argument. Taxatie zou nodig zijn, zo wordt beweerd, om de afschrijving vast te stellen, welke een component is van de kostprijs van het gebruik van een bepaald actief. Deze kostprijs zou dan vergeleken kunnen worden met kostprijzen van andere overheidsdiensten of particuliere ondernemingen.

Wij zien niet in, dat deze vergelijking door middel van integrale kostprijzen plaats zou moeten vinden. Immers, een dergelijk onderzoek heeft slechts betekenis, indien de onderdelen van de kostprijs kunnen worden vergeleken, waarbij juist de constante componenten, zoals rente en afschrijving, kunnen worden geëlimineerd.

Indien de kostprijs nodig is, omdat voor het gebruik van het actief een vergoeding in rekening moet worden gebracht, welke bij een rentabiliteitsberekening in acht is genomen, dan moet uiteraard de waarde van het actief wèl worden vastgesteld. Hier is echter het door ons hierboven vermelde geval van het „in ruilverkeer brengen” aanwezig.

Tenslotte is er nog het argument, dat een overheidsbalans en een getaxeerde waarde der publieke activa nodig zouden zijn voor de egalisatie van conjunctuurschommelingen, daar het, zonder berekening van de depreciatie van het overheidskapitaal, onmogelijk zou zijn goede conjunctuurbudgetten samen te stellen.

Ook dit argument ontgaat ons. Want ook hier kan het toch alleen maar gaan om het nationale inkomen, d.w.z. de uitkomst van de samenwerking van alle nationale productieve krachten, waaronder de publieke activa zijn begrepen, dus weer om de „earning power”. Hoe hoog de getaxeerde waarde is — tenzij deze uit de „earning power” wordt afgeleid — heeft geen enkele betekenis.

En waarom dan alleen de materiële activa gewaardeerd? Zijn er dan ook niet de immateriële — zoals de organisatie van ons onderwijs, de organisatie van het economisch leven, de opbouw van het rechtsapparaat, kortom de gedurende eeuwen opgebouwde structuur van de materiële en geestelijke cultuur — die dan eveneens gewaardeerd zouden moeten worden?

Hier is maar één weg: afleiden van de totale waarde van alle publieke economische goederen uit hun resultante: het nationale inkomen, onder aftrek van het daarin opgenomen deel der private huishoudingen.

Wat zegt het ons, of een bepaald kanaal een vervangingsprijs heeft, welke hoger of lager is dan die, welke vroeger is betaald? Wat wel van belang is, is het aantal schepen, die van het kanaal gebruik maken en de waarde van de goederen, die zij vervoeren.

Pas als het graven van een nieuw kanaal wordt overwogen, dan kan de prijs, die in het ruilverkeer zal moeten worden betaald, van belang zijn in verband met de calculatie van de in de toekomst te verwachten voordelen. Is echter het kanaal voltooid en de prijs betaald, dan is het slechts zaak om de jaarlijks veroorzaakte kosten uit het nationale inkomen te betalen. De wijze, waarop dit zal geschieden, is een zaak van belastingpolitiek, d.w.z. van de politiek van verdelen van het nationale inkomen tussen de overheid en de private huishoudingen.

Een goede inventaris der materiële activa is uiteraard, in verband met de controle op het beheer, nodig.

Of de activa, die voor de publieke dienst bestemd zijn, echter op zoveel of zoveel milliarden guldens worden getaxeerd, — een taxatie, welke praktisch onmogelijk is —, is een wetenschap, die de duizenden guldens, die het kost om de taxaties te verrichten, niet waard is. Tenzij er andere, niet-economische, argumenten zijn, is de taxatie overbodig werk.

ANDERE OPMERKINGEN OVER MOGELIJKHEDEN EN WENSELIJKHEDEN VAN EEN VERBIZONDERING IN DE UITOEFENING VAN HET ACCOUNTANTSBEROEP

door A. M. van Rietschoten

Het in het October-nummer verschenen artikel van prof. Van der Schroeff houdt een uitnodiging in, die naar mijn mening behoort te worden aanvaard, n.l. om bijdragen te leveren tot de discussie over het differentiatie-vraagstuk in ons beroep, zonder daaraan te verbinden, dat reeds de formulering van een conclusie zou zijn te verwachten. Tot een gezette voorbereiding van dit laatste heeft het N.I.v.A. een studiec ommissie ingesteld, welker oordeel ten deze in de eerste plaats zou moeten worden gehoord.

Het is van grote waarde in deze discussie te worden geleid door een systematisch betoog, zoals dat door prof. Van der Schroeff is gegeven,

en ik vind daarin dan ook de vrijheid omtrent enige elementen in dat betoog een enkele opmerking te maken. Moge ik mijnerzijds de minzame mededeling van prof. Van der Schroeff, dat in hetgeen door hem is gesteld geen critiek moet worden gezien op de beroepsuitoefening der practiserende accountants, reciproceren met het verzoek in mijn opmerkingen zelfs geen poging te zien tot aanmerkingen op het door hem gegeven betoog. Vele mijner collega's zullen met mij zeer veel waardering hebben voor hetgeen daarin is gesteld en voor de wijze waarop het is geformuleerd.

Mijn opmerkingen bedoelen niet anders te zijn dan elementen in het beraad, dat ten aanzien van dit vraagstuk van het beroep wordt gevraagd.

Duidelijk spreken uit het opstel van prof. Van der Schroeff twee fundamentele argumenten resp. tegen de specialisatie in het beroep naar de bedrijfstakken en voor een mogelijke differentiatie tot een afzonderlijke adviserende functie.

Deze argumenten zijn daarom van zo groot gewicht te achten, omdat ze zijn ontleend aan de erkende grondslagen voor het beroep. Ik moge ze als volgt kort weergeven: tegen de specialisatie van het beroep naar de bedrijfstakken, waartoe de bedrijfshuishoudingen behoren te wier aanzien de functie zal worden vervuld, bestaat het bezwaar, dat het ten volle nakomen van de geheimhoudingsplicht in het gedrang komt.

Ik moge hier terloops bij opmerken, dat dit bezwaar niet gericht is tegen een specialisatie in de contrölerende functie maar tegen de consequenties van de specialisatie in de adviserende functie, zodat, indien een differentiatie van de adviserende functie wordt overwogen, bij voorbaat zal vaststaan, dat in dat gedifferentieerd beroep nog in sterker mate geen plaats kan zijn voor specialisatie naar bedrijfstakken.

Voor het overwegen van het afsplitsen van de adviserende functie